

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA PAULA DE SOUZA BRITO

**O PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL DO LANÇAMENTO DO
CRÉDITO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA FRENTE AO AJUIZAMENTO DA
AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Florianópolis

2016

ANA PAULA DE SOUZA BRITO

**O PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL DO LANÇAMENTO DO
CRÉDITO E INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA FRENTE AO AJUIZAMENTO DA
AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de
Graduação em Direito da Universidade Federal
de Santa Catarina (UFSC) como requisito à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Doutor Ubaldo Cesar
Balthazar

Florianópolis

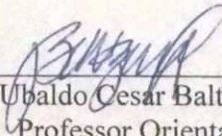
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

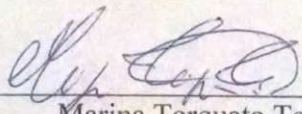
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “O prazo decadencial e prescricional do lançamento do crédito e inscrição em dívida ativa frente ao ajuizamento da ação de execução fiscal”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “Ana Paula de Souza Brito”, defendido em 13/12/2016 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 90 (note), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

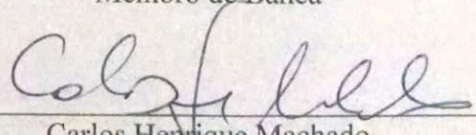
Florianópolis, 13 de dezembro de 2016.



Ubaldino Cesar Balthazar
Professor Orientador



Marina Torquato Teixeira
Membro de Banca



Carlos Henrique Machado
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Ana Paula de Souza Brito

RG: 6.186.823

CPF: 084.222.259-64

Matrícula: 12103528

Título do TCC: O prazo decadencial e prescricional do lançamento do crédito e inscrição em dívida ativa frente ao ajuizamento da ação de execução fiscal

Orientador(a): Prof. Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Eu, Ana Paula de Souza Brito, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 13 de dezembro de 2016.

Ana Paula de S. Brito

Ana Paula de Souza Brito

*À sra. Edna regina, minha mãe, por todo incentivo, e para Dona Maria Cruz,
minha amada vó, pela força e segurança transmitida em suas palavras.*

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Edna Regina, por todo apoio e incentivo. Só tenho a agradecer, pela companhia nessa caminhada chamada graduação, pela compreensão, pelos ensinamentos, por me ter dado a base nesse ciclo vital com a transmissão de valores, por me ensinar a lidar com as adversidades da vida. Obrigada por me guiar até aqui. A ela devo muito pela pessoa que sou.

À minha avó, Maria Cruz, pela criação espetacular. Por todo trabalho motivacional feito quando eu duvidei de minha capacidade. Por todo conhecimento transmitido, que apesar de nunca ter passado por uma academia, transbordava de sabedoria. Uma dedicatória não seria suficiente para agradecer pelos 22 felizes anos de vida em que pude aprender com essa Senhora.

Ao meu professor e orientador, Ubaldo Cesar Balthazar, pela orientação, acolhimento e respeito. Por demonstrar o real papel docente na transmissão do conhecimento com dedicação e amor. Agradeço demais pela compreensão e pela força dada a mim. Em suma, por acreditar em mim: Obrigada!

À Dra. Marina Torquato Teixeira, minha antiga supervisora de estágio não obrigatório, pelas claras instruções e ensinamentos sobre pontos do Direito Tributário que influenciaram na confecção do presente trabalho de conclusão de curso. Obrigada pela paciência e pelo incentivo. Por se mostrar um modelo a ser seguido. Só tenho a agradecer.

Aos meus colegas e amigos, que me acompanharam durante essa árdua trajetória.

A todos, só tenho a agradecer.

RESUMO

O crédito tributário, decorrente de uma obrigação tributária, para ser cobrado judicialmente precisa primeiramente ser constituído, o que só ocorrerá com o lançamento de ofício, procedimento esse tendente a conferir presunção relativa de liquidez e certeza; após, para ajuizar a ação de execução fiscal, o crédito precisa ser exequível, o que só ocorrerá após o lançamento com a inscrição do mesmo em dívida ativa, confeccionando a inscrição em Dívida Ativa, e posterior criação da Certidão em dívida ativa título executivo extrajudicial requisito para propositura da referida ação. Os dois procedimentos têm prazo para serem realizados, um após o outro. O prazo para lançar é de 5 anos, constituído com o lançamento, passa a fluir o prazo de 5 anos para ingressar com a ação. O primeiro prazo chama-se decadencial, enquanto o segundo se refere ao prescricional. Ocorre que em acolhimento de matéria de defesa ou decretação de ofício, por uma contagem errônea que vem desconsiderando o marco inicial para contagem do prazo prescricional, tem se reconhecido a prescrição. Todavia, essa aplicação errônea do instituto da prescrição vem prejudicando a Fazenda Pública, de forma a impedi-la de auferir receita referente aos tributos inadimplidos. Visualiza-se aqui a necessidade de uma contagem de prazo de acordo com a situação jurídica prevista na legislação em conjunção com o CTN de forma a harmonizar os sistemas jurídicos e as situações fáticas.

Palavras-chave: Direito tributário. Lançamento de ofício. Certidão de Dívida Ativa. Prescrição. Decadência. Marco inicial da contagem de prazo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DÍVIDA ATIVA...	12
1.1 O lançamento do crédito tributário e sua finalidade	12
1.2 Certidão de Dívida Ativa (CDA)	14
1.3 Legislação acerca do lançamento	17
1.4 Prazo decadencial	24
2. A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E A CDA	27
2.1 Ação de Execução Fiscal	27
2.2 CDA: Requisito para ajuizamento de Ação de Execução Fiscal	33
2.3 Prazo prescricional.....	33
2.4 Análise do art. 173 e 174 do CTN	38
2.5 Uma ponderação nos julgamentos de mérito: prescrição	40
3. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA PRESCRIÇÃO NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL	42
3.1 Entendimentos jurisprudenciais	43
3.2 A interpretação deficitária do artigo 174 do CTN	52
3.3 A confusão acerca do prazo para lançamento e prazo para execução	52
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS.....	57

INTRODUÇÃO

A prescrição e a decadência são modalidades extintivas do crédito tributário, conforme dispõe o código tributário nacional. Estas se perfectibilizam pela inércia da Fazenda pública quando não efetiva a devida constituição do crédito tributário, quando devidamente constituído, não foi objeto de ação judicial no prazo fixado ou objeto, mas impossibilitado a efetiva cobrança.

A constituição do crédito tributário só ocorre com a realização do lançamento pela autoridade administrativa, uma vez que só assim dará ao crédito presunção de liquidez e certeza.

Para que o crédito tributário possa ser cobrado judicialmente, necessária se faz a inscrição do crédito constituído em dívida ativa através de um termo, para posterior confecção da certidão de dívida ativa, sendo esta cártula de natureza executiva o requisito para propositura da Ação de Execução Fiscal.

Tanto para constituição do crédito tributário através do lançamento, quanto para o ajuizamento da execução fiscal o prazo será de 5 anos, sendo que verificada a ocorrência do fato gerador terá a administração pública, através da autoridade administrativa competente, 5 (cinco) anos para constituir o crédito sob pena de incidência do instituto da decadência. Constituído o crédito e afastada a decadência para o lançamento, a Fazenda Pública terá 5 (anos) para executar o crédito tributário, desde que existente título executivo extrajudicial apto a acompanhar a inicial.

Ocorre que, devidamente ajuizada a pertinente ação de execução fiscal com a finalidade de cobrar forçadamente o tributo inadimplido, por uma análise aparentemente descriteriosa acerca do marco inicial para fruição do prazo prescricional, as ações de execução fiscal têm sido extintas pelo judiciário com fundamento na prescrição, de forma a prejudicar a Fazenda Pública em sua arrecadação.

Dessa forma, o presente trabalho tem por objetivo traçar e delimitar os momentos de aplicação dos prazos acerca do lançamento e posterior inscrição em dívida ativa para o devido ajuizamento da ação cabível para cobrança de tributo: Ação de Execução Fiscal; bem como analisar o entendimento jurisprudencial acerca das questões pertinentes circunscritoras à temática prescrição e decadência de alguns dos tributos sujeitos ao lançamento direto ou de ofício, tendo em vista recentes aplicações e enquadramentos

realizados pelo Judiciário não condizentes com a realidade dos dispositivos legais da legislação tributária tendentes a extinguir o crédito tributário com o instituto da prescrição.

O primeiro capítulo busca tratar acerca do lançamento do crédito tributário propriamente dito, lidando com sua finalidade e implicações. Trabalha-se, outrossim, com a Certidão de Dívida Ativa, explanando sua definição, bem como sua finalidade. Após, passa-se a realizar uma análise sobre a legislação aplicável à constituição do crédito, que estará descrita pelo procedimento do lançamento. Por fim, se abordará acerca do prazo decadencial, prazo esse para que seja efetivado o lançamento e constituído o crédito tributário.

No segundo capítulo, passa-se a trabalhar com a relação entre a ação de execução fiscal e a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Primeiramente, cumpre-se conceituar a ação de execução fiscal com base na Lei 6.830/80; após, em nova subseção, trabalha-se com a CDA como requisito para ajuizamento da ação de execução fiscal. E por último, explanou-se acerca do prazo prescricional, o qual decorrido sem ingresso da competente ação faz incidir o instituto a ser trabalhado: a prescrição

No terceiro capítulo, realiza-se uma análise jurisprudencial acerca da prescrição nas ações de execução fiscal, discorrendo acerca dos entendimentos jurisprudenciais dominantes e minoritários; após, considerando que o prazo prescricional está previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional - CTN, propõe-se efetivar uma análise deste, em conjunto com o artigo 173, também do CTN, que trata acerca da decadência.

E para finalizar, o capítulo quarto sugere uma crítica aos recentes entendimentos acerca do art. 174 do CTN, que se mostram deficitários em relação aos interesses da Fazenda Pública, trabalhando com a constituição do crédito tributário como marco inicial do prazo prescricional e seu real enquadramento. Busca-se igualmente discorrer acerca do entrelaço feito entre o prazo para lançamento e o prazo para ajuizamento da ação de execução fiscal, o qual vem gerando certa confusão na jurisprudência. Ao encerrar, uma ponderação acerca dos julgamentos de mérito com fundamento na prescrição.

Haverá momentos no presente trabalho em que se trabalhará hipóteses não previstas no CTN, visto que estão em leis avulsas, mas que deverão atender os comandos do CTN, uma vez que as leis ordinárias devem obedecer o estatuído na Lei n. 5.172/66 visto que esta foi recepcionada pela Constituição Federal como Lei Complementar, e serão nessas

situações em que a aplicação da norma deficitária e confusa gerará insegurança jurídica quanto a utilização dos mecanismos processuais.

Quer-se com isso propor uma visão de aplicação adequada de determinados institutos sem que destoe dos comandos do Código Tributário Nacional, mas que também não tire a eficácia da lei, a exemplo neste trabalho a Lei n. 12.514/2011 uma vez que a mesma encontra-se válida no nosso ordenamento jurídico e traça matéria de ordem pública.

1. DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A DÍVIDA ATIVA

Considerando que um dos pontos centrais do presente trabalho se pauta na execução do crédito tributário, como forma de arrecadação dos tributos devidos ao fisco por meio de ação judicial, para traçar uma linha lógica e clara de raciocínio, propõe-se neste capítulo explicitar a forma e aplicação de um ato próprio à transformação da obrigação tributária no crédito, qual seja o lançamento tributário, a fim de percebê-lo com certeza, liquidez e exigibilidade.

1.1 - O lançamento do crédito tributário e sua finalidade

Conforme preceitua o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 142, lançamento é o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, bem como delimitar o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo, e se for o caso aplicando a penalidade cabível.¹

O lançamento é ato vinculado e obrigatório realizado pela autoridade administrativa competente, e tem como objetivo verificar a ocorrência do fato gerador e apuração do montante tributável devido a fim de tornar o crédito tributário líquido, certo, e principalmente, exigível. Caso não seja realizado, a autoridade responsável na função sofrerá penalidade de responsabilidade funcional.²

Há uma discussão doutrinária acerca da natureza do lançamento que perdura até os dias atuais. Discute-se se, o lançamento caracteriza um ato administrativo, ou um procedimento.

Celso Antônio Bandeira de Mello define ato administrativo, em sentido estrito, como “declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestadas mediante comandos concretos complementares da lei expedidos a título de

¹ Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

²Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”. (2012, p. 390). Enquanto, procedimento administrativo é definido como “sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos, que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo.” (2012, p. 495)

Quando Eurico Marcos Diniz de Santi (2001, p. 149-150) buscou trabalhar a dicotomia acerca do real enquadramento do lançamento, se ato ou procedimento, apontou o cabimento das duas expressões, porém em planos distintos. Quer se dizer que, se verá o procedimento no plano fático, enquanto vê-se o ato enquanto norma. Mas será o próprio ordenamento jurídico quem dirá se ato ou norma

Hugo de Brito Machado (2009, p. 173) conceitua o lançamento tributário como

“procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível”.

A partir do momento em que se tem a informação da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou, descumprimento de uma obrigação tributária acessória, a autoridade administrativa, na atribuição e dever indeclinável de utilizar os instrumentos cabíveis para efetuar o lançamento, e assim, o fisco, na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, exercer seu direito de cobrar o crédito tributário prontamente constituído³.

Essa obrigação tributária decorre da lei. Quando se verifica a adoção de determinadas medidas, vistas como necessárias a efetuar o lançamento, não deve se pensar que a autoridade administrativa fez por organização estrutural e procedimental da autoridade administrativa responsável, ou seja lá qual modalidade de ente público for. As medidas adotadas para efetuar o procedimento em comento, nada mais são do que condições que a lei estabelece para que haja um justo processo administrativo, atendendo aos princípios do devido processo legal, ao princípio do contraditório e ampla defesa e princípio da legalidade.

³ Segundo Hugo de Brito, quando descumprida uma obrigação tributária acessória esta estará sujeita ao lançamento. Isso ocorre pois esta “equivale aquela porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne a penalidade pecuniária [...]” (2009, p. 174)

O lançamento tributário definitivo está condicionado ao decurso do prazo sem manifestação do sujeito passivo acerca da notificação, a decisão administrativa ou judicial transitada em julgado.

Importante ressaltar que a modalidade do lançamento aqui estudada é a modalidade de ofício. Modalidade esta que se distingue das demais pelo fato de o procedimento do lançamento ser iniciado pela autoridade administrativa, sem a necessidade de cooperação por parte do sujeito passivo.

Esta tem o dever de efetivar a atividade uma vez que é obrigatória e vinculada, devendo verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo, aplicar penalidade se necessário e cabível, não o fazendo estando sujeita a responsabilidade funcional.

Após, o crédito é lançado e estará pronto para inscrição em dívida ativa.

1.2 Certidão de Dívida Ativa (CDA)

Primeiramente, cumpre-se delinear o conceito de dívida ativa no direito tributário, para que posteriormente se possa trabalhar com o documento gerado pelo processo de inscrição do crédito tributário em dívida ativa, a CDA.

De acordo com o art. 39, §2, da lei 4.320/64, que dispõe acerca de normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal,

dívida ativa tributária é o crédito da Fazenda pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não-tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcance dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval, ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Conjugando tal conceito aos §§ do art. 2º, que trata acerca da lei de execuções fiscais, n.º 6.830/80, têm-se as entidades aptas a cobrança do valor, bem como sua abrangência. Os referidos §§ explanam:

§1º. Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por leis às entidades de que se trata o art. 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§2º. A Dívida Ativa da Fazenda pública, compreendendo a tributária e a não-tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato⁴.

Daniel Monteiro Peixoto (2006, p. 232), faz uma ressalva quanto ao reenquadramento das contribuições sociais e empréstimos compulsórios com o advento da Constituição de 1988. Estes tributos, como pôde se visualizar no art. 39, §2, da lei 4.320/64, se tratavam de dívidas com natureza não-tributária, mas após a edição da Carta magna de 1988, com a inclusão dessas novas modalidades de tributos, passaram a ter natureza tributária.

O Código Tributário Nacional (CTN) nasceu dois anos após a edição da lei 4.320/64, dispondo acerca da Dívida Ativa em capítulo próprio, definindo-o de início como aquela proveniente de crédito tributário, regularmente inscrita na respectiva repartição administrativa, depois de transcorrido prazo para pagamento, pela lei ou decisão⁵. Após, inscreve-se em livro de inscrição da dívida ativa no estabelecimento da autoridade administrativa competente. Realizados todos os atos atinentes a constituição da dívida ativa, ao título terá sido dada a certeza e a liquidez necessária para um futuro ajuizamento de ação de cobrança.

Ademais se entende por dívida ativa o crédito devidamente inscrito, constituído em título extrajudicial, a qual detém presunção de certeza e liquidez.

⁴ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, e das outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 17 out. 2016.

⁵ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

A Inscrição do crédito em dívida ativa gera a certidão de dívida ativa, e por esta portar presunção de certeza e liquidez, bem como a exigibilidade que o lançamento tributário lhe conferi, esta foi recepcionada como um título extrajudicial no art. 784, IX, do Código de Processo Civil (lei n.13.105/2015). *In verbis*:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque;

II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor;

III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas;

IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal;

V - o contrato garantido por hipoteca, penhor, anticrese ou outro direito real de garantia e aquele garantido por caução;

VI - o contrato de seguro de vida em caso de morte;

VII - o crédito decorrente de foro e laudêmio;

VIII - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio;

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

X - o crédito referente às contribuições ordinárias ou extraordinárias de condomínio edilício, previstas na respectiva convenção ou aprovadas em assembleia geral, desde que documentalmente comprovadas;

XI - a certidão expedida por serventia notarial ou de registro relativa a valores de emolumentos e demais despesas devidas pelos atos por ela praticados, fixados nas tabelas estabelecidas em lei;

XII - todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva.

Mas como se dá essa certidão? Antes de mais nada, a lei determina que seja confeccionado um termo firmado pela autoridade administrativa competente, devendo constar obrigatoriamente os dados do devedor, tais como o nome ou responsáveis (quando houver), domicílio, após, a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora, a origem e a natureza do crédito, bem como se for o caso, o número do processo administrativo do qual o crédito se originou (art. 202 do CTN). Caso não seja observado o

preenchimento de qualquer requisito do art. 202 do CTN, a inscrição poderá ser declarada nula⁶.

Realizada a Lavratura do termo acima referido, procede-se a expedição da Certidão de Dívida Ativa (CDA), que deverá igualmente conter os requisitos disposto no art. 202, e a informação do livro e da folha da respectiva inscrição, conforme determina o parágrafo único do artigo supramencionado do Código Tributário Nacional.

Contudo, mesmo que sejam realizados todos os atos atinentes a dar presunção de certeza e liquidez ao Certidão de Dívida Ativa, essa presunção em sua essência é relativa, uma vez que esta pode ser afastada pelo sujeito passivo ou terceiro interessado, pela apresentação de prova inequívoca.

1.3 Legislação acerca do lançamento

Observa-se que a legislação atinente ao Lançamento Tributário está disposta no Capítulo II do CTN, sob a temática “CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”, sendo sua primeira seção de pronto acerca do Lançamento. Este está estabelecido do art. 142 ao 146. Há no mesmo capítulo a segunda seção que trabalha com as modalidades de lançamento tributário.

Jose Jayme de Macedo, com a ideia de que a obrigação tributária é imprecisa, e necessita de formalização, que só ocorre com o lançamento, realiza pontuações e considerações acerca dos dispositivos que tratam acerca do lançamento, procedimento este efetuado para prover ao crédito tributário certeza e liquidez, bem como torná-lo exigível.

Passa-se então a discorrer acerca de cada artigo, com o grau de importância que cada um detém, conforme dispõe a doutrina.

O art. 142 dispõe que

“Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

⁶Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Quando se afirma que compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, leia-se de forma literal. O ato de lançar o crédito tributário está reservado a autoridade administrativa de forma exclusiva, ou seja, apenas ela poderá fazê-lo. Dispõe, por conseguinte, que a atividade é vinculada e obrigatória, o que de fato é. A administração não pode deixar de lançar o crédito, fazendo com que o sujeito ativo não arrecade, restando sujeito a responder por responsabilidade funcional. Igualmente, o administrador não poderá agir discricionariamente ao lançar, este devera obedecer aos preceitos legais, e é nisto que encontramos a vinculação. Ao lançar o crédito deve a autoridade administrativa realizar o procedimento exatamente como dispõe a lei.

Para concretizar todo o explanado acerca do lançamento e seu papel fundamental na constituição do tributo, traz-se citação, feita pelo autor acima mencionado, de trecho de um julgado (2010, p. 494), *in verbis*:

“A lei tributária não é de eficácia concreta, direta e imediata. Isto por que o fato gerador, a sua descrição ou a alteração dos limites de sua base de cálculo, não são suficientes, por si só, para obrigarem ao pagamento do imposto. O crédito tributário só se concretiza, só se materializa, quando a obrigação é reconhecida através do ‘ato’⁷ de lançamento. O art. 142 do CTN é dominador desse entendimento. O seu parágrafo único demonstra a rigidez da forma quando determina que o lançamento é vinculado e obrigatório. Portanto, não podemos ignorar a ordem emanada do CTN e que impõe a obrigatoriedade de um ato administrativo para que a lei venha a se concretizar num caso particular. (MS 836. TJMT, Pleno, Rel. Des. Flavio Jose Bertin. Julg. 12.05.88)”

Quanto ao art. 143, vejamos:

“Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.”

⁷ O entendimento acerca da definição do lançamento tributário como ato não é pacífica no campo doutrinário.

Quanto ao referido artigo, de forma sucinta, há disposição de quando não houver lei ordinária dispondo de forma contrária, a base de cálculo do tributo na data da ocorrência do fato gerador, será convertida em moeda nacional de acordo com seu valor na referida data.

O art. 144 do CTN dispõe sobre o lançamento se voltar a data da ocorrência do fato gerador, ainda que modificada ou revogada⁸. Entenda-se da seguinte forma: considerando que o lançamento declara a existência da ocorrência do fato gerador, bem como constitui o crédito tributário, este somente se fará nos termos da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, mesmo que tenha sido revogada ou modificada. Porém, o § 1, do art. 144 do CTN, *in verbis*:

“ §1º Aplica-se ao lançamento a legislação que posteriormente a ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. ”

Neste caso, buscou o legislador apenas tratar acerca do lançamento quanto ao seu caráter procedimental, determinando a aplicação de normas alteradas quando do lançamento, independentemente da data da ocorrência o fato gerador. Essa aplicação de norma meramente procedimental não influencia o lançamento quando diz respeito a valores, apenas a atos a serem exercidos como requisito ao lançamento tributário.

O § 2º do artigo em comento traz uma exceção à regra de lançamento a data do fato gerador ao tributo de cunho patrimonial com o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), entre outros. Isso se dá, pois na grande maioria das vezes a lei prevê a data que ocorrera o fato gerador.

Observe-se o art. 145, CTN:

⁸ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

“O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149⁹.”

Visualiza-se neste artigo o respeito ao princípio da imutabilidade do Lançamento, o qual claramente reflete o princípio da segurança jurídica, possibilitando alteração apenas nos casos expressos nos incisos deste. Salienta-se que o artigo apresenta um rol taxativo.

O inciso I e II (Impugnação do sujeito passivo e Recurso de Ofício) se dão por processo administrativo por provocação do sujeito passivo, no qual a autoridade administrativa competente analisará o recurso, e se for o caso, proferirá sua decisão a favor ou não do sujeito passivo.

O inciso III se dá pela realização de uma revisão de ofício feita pela autoridade administrativa sempre que se enquadrar nos incisos do art. 149 do CTN.

Por fim, no que diz respeito as disposições gerais do lançamento do crédito tributário, o art. 146 do CTN afirma que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a ditas modificações.”*

Isso significa que os regramentos dessa seção visam dar uma eficaz proteção ao contribuinte e, nas palavras de José Jayme de Macedo Oliveira (2010, p.503), em palavras literais:

“ É certo que a autoridade administrativa tributária pode modificar os métodos jurídicos que emprega na atividade do lançamento (inclusive face a decisão judicial). Agora, a aplicação de novos critérios só pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, com vistas a fatos geradores ocorridos posteriormente a ditas modificações. “

⁹ (Vide p. deste)

Passada a seção que versa sobre questões gerais em relação ao lançamento tributário, entra-se na Seção II, que dispõe acerca das modalidades de Lançamento. Mas como salientado no início da presente monografia, a modalidade a ser verificada neste será a de lançamento direto, como bem conhecido, o lançamento de ofício.

O CTN, artigo 149, dispõe acerca do lançamento de ofício. Diz referido dispositivo:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Primeiramente, cumpre lembrar o que define o lançamento tributário na modalidade de ofício. O lançamento direto ou de ofício é aquele feito pela autoridade administrativa por iniciativa própria, sem a participação do sujeito passivo.

De acordo com Eduardo Sabbag (2012, p. 772), os incisos elencados no art. 149 correspondem a um rol taxativo de normas limitadora de competência da

administração pública. E novamente recai-se sobre o princípio da legalidade. Na realidade, o Direito Tributário em seu texto legal é quase que literalmente eivado de determinação legal. Ou seja, a aplicação do direito tributário, no campo que seja, deve primeiramente estar prevista em lei.

O autor supramencionado fez alguns sucintos comentários de forma pontual a cada inciso do artigo 149. Cabe lembrar, primeiramente aqueles referentes aos incisos II e IV, *in verbis*:

“ [...] encontram-se algumas situações que verdadeiramente não ensejam nenhuma revisão, haja vista não ter ocorrido lançamento anterior que provoque o processamento. Trata-se, sim, de hipóteses que avocam apenas a *revisão da declaração ou de informações* (grifo do autor) a que o sujeito passivo está obrigado a prestar, e não a ‘revisão do lançamento’, que nem sequer foi efetuado em nenhuma dessas hipóteses. ”

Quanto ao inciso VI, o autor afirma que “*a ação ou omissão que dê lugar a aplicação de multa não requer, igualmente, revisão de ofício de algum lançamento, mas a própria formalização desde, mediante a constituição de crédito tributário referente a multa, com a lavratura de auto de infração de imposição de multa.*” (2012, p. 774).

O que Eduardo Sabbag faz, é separar os incisos I, V, VII, VIII e IX, o qual afirma que estes, por essência, são os únicos que fazem jus ao lançamento de ofício ou revisão de fato. Segue abaixo os comentários em ordem dos incisos mencionados neste parágrafo:

“O presente inciso (I) prevê o caso do *lançamento de ofício* (grifo do autor), propriamente dito, não em razão de alguma irregularidade cometida pelo sujeito passivo, mas para as situações de perfeita normalidade. Nesse caso, [...] cabe ao sujeito ativo exigir o tributo, prescindindo do auxílio do contribuinte, que tem o dever de pagá-lo, uma vez que o ente credor dispõe das informações bastantes para constituir o crédito tributário. Normalmente, as leis instituidoras têm atribuído tal modalidade de lançamento ao IPTU, ao Imposto sobre Propriedade de veículo automotor(IPVA), as taxas e as contribuições de melhoria. Digase, em tempo, que a autoridade tributaria, quando se vale da lavratura de auto de infração e da expedição de notificações de débito está no pleno exercício do lançamento de ofício.” (2012, p. 774)

“Haverá lançamento de ofício *quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da*

atividade de constituição do crédito descrita no art. 150 do CTN, que define o lançamento por homologação. Assim, se o sujeito passivo não antecipar o pagamento ou, fazendo-o, recolher a menor, caberá a autoridade administrativa proceder o lançamento de ofício. ” (2012, p.774)

“O comando é prolixo, pois seu contexto pode estar inserido nos incisos II a IV, caso as condutas ilícitas (dolo, fraude ou simulação) manifestam-se na declaração ou nas informações a que o sujeito passivo esteja obrigado a prestar, ou, até mesmo, no inciso V, caso o recolhimento (ou o não recolhimento) decorra de tais condutas ilícitas. ”

“ O comando dispõe sobre a apreciação do fato não conhecido ou não provado a época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com *erro de fato* (grifo do autor), ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frisa-se que não se trata de qualquer ‘fato’, mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo desprovido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma ‘relevância jurídica’, a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no art. 146 do CTN [...].

Neste art. 146, prevê-se um ‘erro’ de valoração jurídica do fato (o tal erro de direito), que impõe a modificação quanto a fato gerador posteriormente a sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior. ” (2012, p. 775)

“ O comando alberga as possibilidades de falta funcional (figura genérica que compreende a omissão e a fraude nacional), cometida pela autoridade lançadora, quanto as formalidades essenciais do lançamento, tornando-o, pronto, revisível. ”

Atualmente, o procedimento do lançamento na modalidade de ofício é pouco utilizada, uma vez que ao fisco optou, na grande maioria dos tributos, pelas outras modalidades de lançamento (homologação e declaração) por sua facilidade, cabendo ao sujeito passivo a maior parte do trabalho.

1.4 Prazo decadencial

O prazo decadencial, bem como o prazo prescricional, pode por vezes ser um dos maiores males de um crédito tributário. A decadência é um instituto que perpassa todas as esferas do direito, direito civil, direito penal, direito do trabalho, direito administrativo, direito tributário, o qual recai sobre o lapso temporal disponível para o exercício de um direito. Basicamente, é a perda de um direito previsto em lei.

A legislação pertinente a matéria, normalmente, prevê o prazo decadencial para o exercício de determinado ato. Na sua ausência, aplica-se o previsto no código civil (CC).

Quando tratar-se de direito civil, tem-se uma definição própria e aplicável as demais esferas supramencionadas. Veja-se.

Francisco Amaral, citado por Carlos Roberto Gonçalves (2009, p. 491) em uma de suas obras traz de forma acertada definição, o qual afirma que

“Decadência é a perda de um direito potestativo pela inércia do seu titular no período determinado em lei. Seu objeto são os direitos potestativos de qualquer espécie, disponíveis ou indisponíveis, direitos que conferem ao respectivo titular o poder de influir ou determinar mudanças na esfera jurídica de outrem, por ato unilateral, sem que haja dever correspondente, apenas uma sujeição”.

O instituto da decadência assim como o da prescrição, o qual será abordado logo mais, resulta da lei, mas diferentemente daquela, poderá decorrer de outros instrumentos que regulam uma relação jurídica, seja por ato bilateral seja por ato unilateral.

Simplifica Carlos Roberto Gonçalves, ao explicar que o legislador estabeleceu que um determinado ato tem que ser exercido dentro de um determinado período, sendo que decorrido tal prazo o titular do direito não poderá mais exercê-lo (2009, p. 492).

Segundo algumas disposições legais, o prazo decadencial é fatal e peremptório (art. 207, CC). Igualmente prevê que é irrenunciável o prazo decadencial estabelecido em lei (209, CC). Esse comando decorre do princípio do interesse geral. O art. 210 do Código Civil dispõe norma, de cunho processual, ao determinar que o juiz deverá conhecer de ofício a decadência.

Eis alguns dispositivos que se aplicam a todas as esferas do direito.

Considerado a finalidade do instituto da decadência no âmbito civil, percebe-se que a mesma se dará ao Direito Tributário.

Quando se trata dos institutos da prescrição e da decadência no direito tributário, deve-se ter uma visão extremamente parecida com a já pontuada acima, ao diferenciar os institutos e os momentos de seu reconhecimento.

Quedando-se a temática abordada na presente monografia, a aplicação da decadência é bem característica. Neste, igualmente em respeito ao princípio do interesse geral, a finalidade é que não se perpetue o direito de o fisco constituir o crédito tributário. Para tanto, entendeu o legislador por fixar prazo para que o fisco exerça seu respectivo dever/direito.

Antes de mais nada, veja-se acerca da definição da decadência do direito tributário. Daniela de Andrade Braghetta afirma que *decadência pode ser conceituada como procedimento normativo capaz de pôr termo a um direito em razão de seu não exercício, primordialmente buscando com isso preservar a certeza do direito e da segurança jurídica* (2010. p.14).

O art. 173 do CTN delimita termo ao qual o direito de constituir o crédito se extingue, elencando duas hipóteses, quais sejam: a) do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. No parágrafo único, o legislador afirma, *ipsis litteris*, que “o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Vários autores acham questionável o parágrafo único deste dispositivo, bem como há divergência com posicionamentos diferenciados voltados para dois entendimentos, o que se verá adiante.

O prazo decadencial de cada modalidade de lançamento, tem uma data diferente da outra para passar a fluir. Tem-se que o prazo para fruição do prazo decadencial passa a contar do primeiro dia útil do exercício subsequente aquele que poderia ter sido lançado. O prof. Sergio Mota traz uma aferição acertada acerca que, *in verbis*, destaca:

“ Se o lançamento for de ofício, ou seja, efetuado e revisto pela autoridade administrativa, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário findará em cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), ou cinco anos contados a partir da data na qual se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, do CTN). O prazo decadencial poderá ser antecipado e findar em cinco anos contados a partir da data na qual tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (art. 173, §U.). [...]De igual forma, se o lançamento for por declaração” (2014, p. 114-115). ”

Assim, pode se verificar de fato que a decadência tem seu momento de incidência sobre o crédito tributário, sendo que se não observados os requisitos temporais e formais ela se perfectibilizará, impossibilitando o manejo de qualquer outro instrumento preparatório para cobrança do crédito.

2. A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)

Entra-se no momento crucial do presente trabalho. Pense-se nos títulos extrajudiciais, dotados dos três requisitos para sua constituição, sendo eles a “certeza, liquidez e exigibilidade”, aptos a ensejar uma cobrança forçada baseada num crédito inadimplido. Um cheque, uma nota promissória, uma duplicata mercantil, uma letra de câmbio, por exemplo, todos títulos de crédito, configurados como instrumento creditório apto ao ensejo a respectiva ação, que na grande maioria das vezes se dará por meio da ação de Execução por Título Extrajudicial.

O Código de Processo Civil em seu art. 784 enumera um rol taxativo de títulos executivos extrajudiciais. E neste rol, visualiza-se o inciso IX como o título apto a cobrança do tributo por meio judicial, qual seja a Certidão de Dívida Ativa – CDA.

Por sua vez, todos esses títulos mencionados no artigo supra seguem o rito da execução de título executivo extrajudicial, de acordo com o próprio Código de Processo Civil, exceto a CDA.

O tributo, como crédito tributário, por ter uma característica diversa dos demais créditos, necessitou de procedimentos diferenciados, tanto para sua constituição, quanto para sua execução. O legislador trouxe um novo procedimento para a cobrança daqueles tributos inadimplidos, de forma a ter uma arrecadação mais célere, dando prerrogativas e privilégios a Fazenda Pública. O procedimento criado foi a Execução Fiscal.

A partir daí, passa-se analisar a Ação de Execução Fiscal, num todo, dando prioridade aos seus requisitos, sua compatibilidade com o CTN e seu vínculo direto com a Certidão de Dívida Ativa.

2.1 Ação de Execução Fiscal

Frente aos doutrinadores que tratam acerca da Execução Fiscal, a conceituação mais adequada, se faz nas palavras de José Afonso da Silva(1976, p. 20) ao explicar que a

“Execução Fiscal é o processo para cobrança de créditos da Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)¹⁰ inscritos na forma da lei. Como os créditos assim inscritos constituem, como vimos, aquilo que se chama *dívida ativa* da Fazenda Pública, podemos dizer que a execução fiscal é processo mediante o qual se cobra a dívida ativa da fazenda pública.”

Como mencionado anteriormente, o legislador optou por trazer um procedimento diferenciado, editando lei própria, Lei n. 6.830/80, visando uma maior celeridade na tramitação de processos cujo objeto fossem os créditos tributários devidamente constituídos em dívida ativa. Isso porque se trata de um procedimento simples e desburocratizado, mas garantindo de forma prioritária o direito à ampla defesa. A referida lei é composta por 42 artigos, tratando de pontos diferenciados no que diz respeito a legislação processual civil, prevendo prerrogativas e privilégios à Fazenda Pública.

A exposição de motivos do anteprojeto da lei de Execução Fiscal administrativa, retira o status da execução fiscal judicial como melhor forma de arrecadar os tributos dos sujeitos passivos inadimplentes e, propõe como forma de resolução desse problema a Execução Fiscal Administrativa, visto ser a Fazenda Pública a maior interessada na arrecadação de tributos. Neste anteprojeto há uma exposição de motivos rica em dados acerca da execução fiscal judicial na atualidade.¹¹

No relatório do anteprojeto supramencionado há conclusão de que o ingresso com a ação de execução fiscal aumenta 20% (vinte por cento) ao ano, diferente da conclusão dos processos já existentes, que por conta da morosidade judicial não acompanha tal evolução. Assim, conclui-se que o judiciário vai de encontro a uma tendência de inchaço, uma vez que só há ingresso dessa modalidade de execução, enquanto não há saída.

Na confecção do referido anteprojeto (2015, p.1-2), elencou-se a posição da Fazenda pública como detentora de maior número de ações de execução fiscal no âmbito do poder judiciário. O número equivale a 50% (cinquenta por cento) dos processos em curso no judiciário, englobando as esferas estadual e federal. Menciona-se no corpo

¹⁰ Conforme dispõe o art. 1º, da Lei. 6.830/80, entre os entes citados no rol de legitimados para propositura da execução fiscal, inclua-se as autarquias e fundações de direito público.

¹¹ Em meados de 2015, provocada pela Procuradoria Geral da Fazenda nacional com seu ofício nº 624, restou deliberado na Associação dos Juizes Federais a elaboração de um anteprojeto de lei de execução fiscal na exposição de motivos do anteprojeto da lei de Execução Fiscal administrativa, que regulam a transação geral e execução fiscal administrativa. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_importadas/EXPOSICaO_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20L EF.pdf>

daquele texto que, de acordo com o relatório Justiça em Números, é desproporcional o nível de ingresso e encerramento das ações de execução fiscal na Justiça federal, uma vez que verificado no ano de 2005, que os encerramentos dessas ações não alcançavam 50% (cinquenta por cento) do ingresso no mesmo ano, mantendo um acréscimo do estoque destas ações de aproximadamente 15% (quinze por cento), o que é preocupante.

A procuradoria Geral da Fazenda Nacional estimou que o crédito paira na esfera administrativa para tentativa de cobrança por aproximadamente 4 (quatro) anos, e quando se busca na esfera judicial estima-se aproximadamente 12 (doze) anos. A partir daí, destaca-se uma insatisfação com o sistema de cobrança forçada, que se dá através da execução fiscal judicial, uma vez que não se faz eficaz, deixando de arrecadar potencialmente o que poderia como os programas de parcelamentos incentivados em algumas épocas do ano, por exemplo. O fisco deixa de arrecadar muito por conta da morosidade das ações de execução fiscal, estima-se a perda de bilhões. E o pior é que há quem se aproveite dessa aparente ineficácia do processo judicial tributário, deixando de pagar o tributo, por saber que dificilmente responderão diretamente pela procrastinação.

Obviamente que em decorrência dessa morosidade, o Fazenda Pública resta prejudicada muitas vezes pela incidência da prescrição intercorrente, modalidade extintiva derivada do gênero prescrição. Esta ocorre no meio do processo judicial pelo não impulso que compete ao exequente por um determinado período de tempo. Entretanto não cumpre aprofundar-se neste ponto, uma vez que não é objeto direto da presente monografia.

Ademais, com a edição da lei n. 13.105/2015, que dispõe sobre o Novo Código de Processo Civil, muitas dessas ditas prerrogativas ao executado perderam seu valor, pois esta lei buscou igualar posições (ou tentou), prazos, prerrogativas ao executado e exequente (pessoa física ou pessoa jurídica) em execução civil, bem como a Fazenda Pública, no papel de exequente, e ao executado fiscal.

Obedecendo as 3 (três) espécies de execução que se pode visualizar no Código de Processo Civil, a execução fiscal se enquadra na espécie quantia certa. Tal enquadramento se dá pelo dever de pagar exatamente aquilo que corresponde ao crédito tributário. Não é a toa que passando por procedimento de apuração do quantum através do lançamento, obtém-se a liquidez e a certeza, sob presunção relativa, e posterior inscrição em dívida ativa dando-lhe exequibilidade. A partir daí a obrigação, e consequentemente o título extrajudicial toma corpo com a sua constituição definitiva na cartela da Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Observe-se que dentro da sistemática de Kiyoshi Harada

“uma vez lançado e efetuado o lançamento tributário, na forma do artigo 142 do CTN, notificado o sujeito passivo e esgotado o procedimento administrativo, torna-se exigível o crédito tributário; porém, não exequível. A exequibilidade só surgirá com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, quando então passará a gozar da presunção relativa de liquidez e certeza. A certidão de inscrição da dívida ativa constitui o título executivo extrajudicial conforme inciso V do art. 585 do CPC¹²”. (2010, p. 573).

Esse título extrajudicial irá compor os pressupostos de admissibilidade específicos do processo executivo. Mas antes deve-se salientar que como as demais ações, a execução fiscal exige o preenchimento de três pressupostos processuais, quais sejam, a possibilidade jurídica (art. 487 do CPC), legitimidade ativa (art. 17 do CPC), e interesse de agir. Esses dois últimos pressupostos, segundo José Afonso da Silva, nem seria necessário elencar, uma vez que estes estão intrínsecos ao título executivo. O interesse de agir se fará com a inadimplência do sujeito passivo da obrigação tributária (1976 p. 26).

Pelo dito, pode se verificar que as condições da ação de execução fiscal estão presente com a existência de um título executivo extrajudicial, dando validade ao direito; e a certificação da inadimplência da obrigação e a certificação do seu montante devido.

Partindo ao processo de execução fiscal, pode se vislumbrar fases, assim como na ação de execução. No entanto, difere quanto a ordem de bens sujeitos a expropriação, do status do(s) recurso(s). São as fases: a) Petição Inicial; b) Citação e penhora; c) Embargos do Executado; d) Expropriação de Bens; e) Arrematação e adjudicação; f) Recursos; g) Exceção de Pré-executividade; e, h) Mesclagem de regimes jurídicos. Observe-se, não necessariamente na ordem.

Com base em Kiyoshi Harada, e de forma sintética, as diversas fases:

Petição inicial – estando a exordial devidamente instruída com a CDA, o pedido e o requerimento de citação do executado, o juiz deferirá a inicial e ordenará a citação, decorrido o prazo sem o pagamento ou impugnação, determinará a efetivação da penhora. Caso o executado não esteja no domicílio, bem como haja suspeita de ocultação,

¹² Com a edição do NCPC (Lei. N.º 13.105/2015), o título executivo extrajudicial Certidão de dívida Ativa antes disposto no artigo 585, inciso X do CPC de 1973, encontra-se situado no inciso IX, do art. 784 do referido diploma legal.

determinar-se-á o registro da penhora/arresto¹³, e posterior avaliação dos bens arrestados ou penhorados.

Citação e penhora – Realizada a citação, o executado terá o prazo de 5 (cinco) dias para efetuar o pagamento do valor devido (acrescido de multa, juros e demais encargos) ou garantir a execução com a modalidades descritas no art. 9º da Lei. 6.830/80¹⁴. Se decorrer prazo sem o pagamento ou a garantia, serão penhorados e arrestados todos os bens possíveis para saldar a dívida, exceto aqueles que tiverem declarados como impenhoráveis. O oficial de justiça lavrará o auto de penhora, já realizando a avaliação do (s) bem (ns) penhorados, dando o executado contrafé. Se a penhora recair sobre bem que seja comum ao cônjuge, este deverá ser intimado sobre. Poderá também recair, de forma excepcional, quando não houverem bens para de fato saldar ou garantir a dívida, sobre o faturamento bruto de até 30%, se o executado for pessoa Jurídica¹⁵.

Embargos do Executado – “o executado poderá opor embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data do depósito. Deverá trazer toda matéria útil de defesa, trazendo documentos e requerendo provas, se no caso testemunhal no máximo três pessoas. Não poderá opor reconvenção, nem mesmo requerer compensação. Caso haja exceções, essas deverão estar posicionadas como preliminares. Ao serem recebidos os embargos, a fazenda terá 30 (trinta) dias para impugná-lo, e em seguida, designada audiência de

¹³“O arresto é a apreensão cautelar de bens com finalidade de garantir uma futura execução por quantia certa”. (GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil Brasileiro – Volume 3. 20ª. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 189.

¹⁴Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou IV - Indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

¹⁵ Nas palavras de Kiyoshi Harada: “É bastante preocupante essa praxe que já vem encontrando respaldo em decisões de segunda instância. Quando o art. 11 da lei discrimina o dinheiro em primeiro lugar na ordem de preferência, obviamente, está se referindo aquele numerário existente, certo e disponível (grifa) no patrimônio do executado, tanto é que este tem a faculdade, a todo tempo, de substituir qualquer bem penhorado por depósito em dinheiro. A penhora de percentual de faturamento bruto da empresa executada equivale à penhora do próprio estabelecimento empresa, excepcionalmente permitida pelo § 1º do art. 11. Contudo, nessa hipótese, impõe-se a nomeação de depositário, que deverá apresentar, em dez dias, a forma de administração da empresa, conforme regra do art. “677 do CPC (antigo), aplicável subsidiariamente. A excepcionalidade diz respeito a penhora da própria empresa como unidade produtiva, nunca a penhora de faturamento bruto. Permitir a penhora pura e simples de até 30% do faturamento bruto mensal, até atingir o montante do débito sob execução, como têm admitido algumas decisões singulares, configura uma ilegalidade que poderá inviabilizar o cumprimento das obrigações líquidas e certas da empresa executada, inclusive as de natureza tributária a ensejar nova execução fiscal, podendo, também, dar origem a instauração de ação penal por infração do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 (dispõe sobre o não recolhimento, no prazo legal, de tributo retido na fonte). Em suma, poderá importar no decreto de quebra de empresa, fora dos limites da lei de regência da matéria. Da mesma forma, a penhora de renda diária da empresa executada, ou a penhora na boca do caixa, exige nomeação de administrador [...]. (2009, p.575)

instrução e julgamento, caso a matéria não seja apenas de direito, ou os fatos trazidos como provas não sejam apenas documental, aguardando a partir daí a prolação da sentença em 30 dias.¹⁶”

Expropriação de Bens – Se o executado não embargar, realiza-se a expropriação dos bens, após a manifestação da Fazenda, sem que haja necessidade de prolação de sentença. Se a expropriação recair sobre bem com garantia real ou fidejussória, na hipótese de revelia do executado, o terceiro vinculado será intimado para no prazo de 15 (quinze) dias remir ou pagar o valor devido, sob pena de este restar no lugar do executado com a obrigação tributária.

Arrematação e Adjudicação – A arrematação do bem será em lugar designado pelo juiz, informado em edital, que deverá ser fixado em mural de sede oficial. O prazo da afixação do edital não deverá ser superior a 30 dias e inferior a 10 dias. A fazenda, no papel de exequente, deverá ser intimada pessoalmente para o ato, podendo adjudicar o bem penhorado antes do leilão pelo preço da avaliação, se os embargos forem rejeitados ou não for oposto pelo executado; se ao fim do leilão não houverem licitantes pelo preço da avaliação ou havendo, na mesma condição que aquele, fizer melhor proposta. Se o valor da avaliação ou da proposta superar o valor do bem, a fazenda poderá ter seu pedido de adjudicação deferido se depositar o valor da diferença em juízo no prazo de 30 dias.

Recursos – Nas execuções de valor igual ou inferior a 50 ORTNs, não caberá apelação ou recurso de ofício.

Exceção de Pré-executividade – figura processual construída pela doutrina e pela jurisprudência, disponível quando não garantida a execução. O executado poderá opor exceção de pré-executividade apontando nulidade dos requisitos formais do título extrajudicial que lhe tirem a liquidez, a certeza ou exigibilidade. Esse poderá ser utilizado sempre que se verificar que o prosseguimento for inútil, se faltantes os requisitos formais não convalidáveis com o trâmite do processo.

¹⁶ (grifos de Kiyoshi Harada, p. 576).

2.2 CDA: Requisito para ajuizamento de Ação de Execução Fiscal

Como já mencionado na subseção 1.2, a certidão de dívida ativa é o título executivo extrajudicial criado a partir da confecção do termo de inscrição do crédito em dívida ativa após o efetivo lançamento.

Esse título executivo extrajudicial é a cártula necessária para ensejar a ação de execução fiscal perante o juízo competente para cobrança do crédito tributário.

Os §§ 1º e 2º, do art. 6º da Lei de Execuções Fiscais (lei. 6.830/80), dispõe que a petição inicial será instruída com a certidão de dívida ativa, e estas poderão constitui um único documento.

Caso se ingresse com a referida ação sem a Certidão de Dívida Ativa anexa a inicial, o juiz dará um prazo para que a Fazenda Pública junte aos autos, sob pena de indeferimento da inicial.

De qualquer forma, cumpre salientar que ainda com base na situação acima mencionada, o despacho que determina a emenda não suspende nem interrompe o prazo prescricional do crédito tributário, pelo contrário, ele continua a fluir até que haja determinação da citação.

No momento cumpre esclarecer que CDA é indispensável para a propositura da ação de execução fiscal. Quanto a incidência da prescrição pode se verificar nas subseções a seguir.

2.3 Prazo prescricional

Assim como mencionado no tópico no qual se abordou a decadência, a prescrição é um dos maiores males do crédito tributário. Pois, assim como a decadência, a prescrição é um instituto extintivo de uma pretensão, só que no contexto aqui estudado, este será extintivo de uma pretensão judicial, de pleito perante um Juízo.

O instituto da prescrição está prevista no capítulo I, do título IV do Código Civil (10.406/2002), do artigo 189 ao artigo 206.

Na esfera civilista, a definição de prescrição é um tanto controvertida quanto a extinção da pretensão. Georgiana Konescki (1999, p. 11-12), em sua monografia “Prescrição e Decadência para a fazenda pública no Código tributário Nacional”, traz uma amostra de posicionamentos de grandes civilistas acerca do referido conceito. “Para Clóvis Bevilacqua, ‘a prescrição é a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso delas, durante um determinado espaço de tempo.’”

De acordo com o autor supramencionado, ‘não é o não exercício do direito que lhe tira o vigor, mas sim o não uso da ação, pois lhe atrofia a capacidade de reagir’.

No mesmo sentido, Câmara Leal define a prescrição como ‘a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso.

[...]

Entretanto, para uma outra corrente doutrinária, a prescrição faz perecer o direito. Caio Mário da Silva Pereira aduz que a prescrição leva à perda do direito pelo titular negligente, após determinado lapso temporal. Salienta que trata-se de perda do direito, e não perda da ação, pois o autor não pode invocá-lo pela ação, uma vez que não pode torna-lo efetivo.

J. M. de Carvalho Santos define prescrição ‘como um modo de extinguir os direitos pela perda da ação que os assegurava, devido à inércia do credor durante um decurso de tempo determinado pela lei, e que só produz efeitos, em regra, quando invocada por quem dela se aproveita.’”

De pronto, verifica-se uma divergência doutrinária quanto ao que de fato diz respeito a prescrição. Há corrente que afirma ser a perda do direito de ação em decorrência do decurso do prazo sem o manejo do mecanismo cabível. Há também aquelas que afirmam ser a perda do direito por negligência, não podendo invoca-lo pela ação.

‘Observe-se que para Orlando Gomes, a prescrição é o modo pelo qual um direito se extingue pela inércia, durante certo lapso de tempo, do seu titular, que fica sem ação própria para assegurá-lo. Salienta, porém, que a ação pode ser proposta e atingir seu fim, só será inoperante se o interessado na prescrição não a invocar para o autor, a prescrição é, fundamentalmente, um meio de defesa.

Observe-se também que o entendimento explanado acima, muito se confunde com a definição de decadência.

‘Pontes de Miranda expõe entendimento diverso. Segundo o autor, ‘prescrição é a exceção, que alguém tem contra o que não exerceu, durante certo tempo, que alguma regra jurídica fixa, a sua pretensão ou ação. Os prazos prescricionais servem à paz e a segurança jurídica, mas não destroem o direito, que é, e não cancelam ou apagam as pretensões. Apenas, encobrem a eficácia da pretensão, atendendo à conveniência de que não perdue por demasiado tempo a exigibilidade ou acionabilidade. Assim, a prescrição não atinge, de regra, somente a ação; atinge a pretensão, cobrindo a eficácia da pretensão e, pois, do direito, quer quanto à cobrança, quer quanto ao exercício do direito mediante cobrança direta.’”

Percebe-se, ao se deparar com posicionamentos distintos, inclinando-se à extremos, o quão delicado pode ser a conceituação de um instituto extintivo como o da prescrição. Entretanto, ao analisá-lo de forma subjetiva, como norma jurídica que é, observa-se a prescrição como “a perda do direito de ação”.

De forma esclarecedora, Eurico Marcos Diniz de Santi (2001. p. 230-232) faz uma diferenciação entre decadência e prescrição, podendo concluir, qual o enquadramento conceitual da prescrição. Afirmar que “a decadência incide sobre o direito consubstanciado na norma primária dispositiva”, ou seja, no direito material; enquanto a prescrição “incide sobre o interesse de agir fundante de outra pretensão: a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária”, aqui no direito processual. Aqui, enquanto uma trata de incidir sobre a constituição do crédito (decadência), a outra incide sobre a relação jurídica processual (prescrição).

No direito tributário, a prescrição se opera quando a fazenda pública, após constituir o crédito tributário, deixa de cobrá-lo por meio de ação judicial.

Nesta altura do presente trabalho, sabe-se que sendo pressuposto para configuração da prescrição o lapso temporal sem o efetivo exercício do direito de ação para cobrança do crédito devidamente constituído, cumpre salientar que o instituto da prescrição está previsto no art. 174 do CTN, ao dispor que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”. O

parágrafo único do referido artigo aborda as situações que interrompem a contagem do prazo prescricional.¹⁷

Quer dizer o art. 174 do CTN que após o lançamento, notificado o sujeito passivo da instauração da relação jurídica tributária administrativa, transitado em julgado decisão administrativa ou judicial de impugnação feita pelo sujeito passivo, devidamente constituído o crédito tributário, terá a partir desta data iniciada a contagem do prazo prescricional, qual seja aquele estabelecido no caput, de 5 (cinco) anos. Neste a Fazenda Pública deverá cobrar o crédito judicialmente. Transcorrido tal prazo, não poderá mais cobrá-lo na esfera judicial, nem mesmo na administrativa.

Sacha Calmon Navarro Coêlho frisa que se tornando definitiva a constituição do crédito com o lançamento, este torna-se insuscetível de modificação pelos órgãos incumbidos de fazê-lo.¹⁸

Uma das questões mais discutidas paira sobre o que de fato define a constituição definitiva do crédito tributário. Se da comunicação ao sujeito passivo do ato de lançamento imodificável ou da inscrição em dívida ativa.

O autor supramencionado afirma que o crédito tributário devidamente lançado encontra-se devidamente constituído, de forma que o prazo prescricional passe a contar da data do efetivo lançamento. Salienta que “o ato de inscrição do crédito tributário decorrente do lançamento se insere noutra dimensão, a da formalização do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a ação de execução fiscal, ” uma vez que “não há execução sem título” (2015, p. 751).

Não se pode descartar as duas hipóteses de desconstituição do crédito tributário, a qual poderá ser administrativa, ao realizar a administração pública o autocontrole quando forem formalizar o título executivo, e judicial quando da oposição de ação ocorrendo o controle jurisdicional.

No que diz respeito ao parágrafo único do artigo 174 do CTN, verifica-se a possibilidade da interrupção do prazo prescricional quando (I) o juiz ordenar em despacho

¹⁷Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL, 1966)

¹⁸ Prescrição e decadência no direito tributário. Revista de Direito tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 71, p. 86 e ss.

a citação do executado em execução fiscal; (II) pelo protesto judicial; (III) por qualquer ato judicial que constitua a mora do devedor; e, (IV) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, importe o reconhecimento do débito pelo devedor.

Cumpra esclarecer que o prazo prescricional não fluirá quando couber alguma das hipóteses legais de suspensão do crédito tributário. Enquanto da suspensão o prazo prescricional passa a fluir da data em que parou; da interrupção o prazo reiniciará. É majoritário o entendimento de que extinta a pretensão de ajuizamento da ação cabível por conta da ocorrência da prescrição, extinto igualmente estará a pretensão de direito material, qual seja o próprio crédito tributário. Se transcorrido o prazo prescricional, houver o pagamento do crédito no âmbito administrativo ou judicial, o sujeito passivo terá direito a restituição.

Pode-se destacar outra questão. Sabe-se que as anuidades fixadas, cobradas e executadas por Conselhos Profissionais (autarquias) têm natureza tributária, são submetidas ao lançamento de ofício e a contagem do prazo prescricional se dava, bem como o decadencial, na forma dos artigos 173 e 174 do CTN.

Segundo estudos o Conselho Nacional de Justiça, o elevado número de ações de execuções fiscais promovidas pelos conselhos profissionais estavam gerando mais custos ao poder público do que retorno do valor o qual se pretende com o pleito. Assim, com a finalidade de diminuir o ingresso de tais ações ao judiciário editou a lei 12.514/2011.

Ocorre que com a edição desta lei, que dispõe em parte acerca da necessidade de acumular a somatória de 4 (quatro) anuidades como requisito para ingresso de ação de execução fiscal perante o juízo competente, o advento da prescrição tem se intensificado nesses âmbitos, uma vez que ficam impossibilitados de cobrar judicialmente valores inferiores a tal somatória.

Nessa esteira, por ser recente a temática, muito tem se discutido acerca do momento em que deve ser declarada a prescrição das anuidades que já tenham atingido seu quinquênio, porém não haja cumulado, ainda, a somatória de 4 (quatro) anuidades. Os casos têm passado por discussões fervorosas no judiciário.

Em síntese, o prazo prescricional passa a fluir da constituição do crédito com o lançamento. Todavia, por vezes a exequibilidade do crédito tributário, por conta de

legislações atípicas, resta suspensa ou antecipada, o que influencia diretamente na identificação do marco inicial da contagem do prazo prescricional.

2.4 Análise dos art. 173 e 174 do CTN

O artigo 173 do Código Tributário Nacional dispõe acerca do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O referido prazo foi estabelecido para que não perdure para sempre o direito da Fazenda Pública, através do órgão administrativo competente, constituir o crédito oriundo de uma obrigação tributária. Para tanto, o legislador julgou correto fixar termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O inciso I é regra geral. A contagem do prazo inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido lançado.

Quando o lançamento estiver eivado por vício formal, após ser declarado nulo, recomeça a contar o prazo decadencial da data da decisão que anular o lançamento.

Quando o legislador editou o parágrafo único, buscou reforçar a ideia de que, se não efetuado o lançamento do crédito no prazo de 5 (cinco) anos, mesmo após

notificado o sujeito passivo, o fisco não teria mais possibilidade de fazê-lo, e consequentemente de cobrá-lo.

No que diz respeito ao artigo 174 do CTN, resta estabelecido o prazo de 5 (cinco) anos a contar da sua constituição para a Fazenda Pública ingressar com ação de Execução fiscal, sob pena de prescrição do crédito tributário.

Na letra da lei:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 223) afirma que a Fazenda Pública tem cinco anos, a contar da constituição do crédito, para executar o crédito tributário, momento este que não poderá mais se discutir na esfera administrativa, sendo que após o transcurso deste prazo não mais poderá cobrá-lo.

Como já mencionado no tópico 2.3 (prazo prescricional), o parágrafo único do referido artigo traz as hipóteses na qual poderá ser interrompido o prazo prescricional estabelecido no caput. Quando se verifica a interrupção, deve se pensar na recontagem do prazo prescricional.

Não há que se confundir com a suspensão. Enquanto a interrupção, ocorrendo algumas das hipóteses, faz com que recomece a contagem do prazo prescricional, a suspensão suspende a exigibilidade do crédito tributário, se também verificada alguma das hipóteses do artigo competente, o prazo para de fluir, e voltará a contar de onde parou quando a hipótese de suspensão cessar.

Cumpra-se apenas uma consideração acerca do parágrafo único, inciso I. Neste caso (pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal), visualiza-se uma das prerrogativas da Fazenda Pública, qual seja a de obter a interrupção do prazo prescricional com o despacho inicial que determina a citação do executado. Nas demais ações (que adotam o Código de Processo Civil), a interrupção da prescrição ocorrerá apenas com a citação válida do requerido, excluída as hipóteses de ocultação.

Praticados quaisquer dos atos do parágrafo único, interrompe-se o prazo prescricional do crédito tributário.

2.5. Uma ponderação nos julgamentos de mérito: prescrição

A Execução Fiscal, um instrumento próprio a facilitar a arrecadação dos tributos não repassados no momento que se devia, tem sido um instrumento difícil de se utilizar nos últimos tempos. A criação de requisitos não previstos na LEF, seja por construção jurisprudencial, seja por lei ordinária que disponha sobre base de cobrança (cunho processual), tornou um serviço árduo o exercido pela Fazenda Pública.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa nas proximidades do findar do prazo, obviamente é extremamente arriscado para o fisco, mas querendo ou não, ainda está no exercício do seu direito/dever. Antes da lei complementar nº 118/2005, o órgão da Fazenda Pública que atuasse dessa forma não tinha chances de ver seu crédito satisfeito por conta do inchaço do Judiciário e sua demora na apreciação e no seu cumprimento. Pelo contrário, via seu crédito extinto com resolução do mérito pela declaração da prescrição, uma vez que não havia ocorrido a citação válida do executado.

Com essa mudança puderam se ajeitar, porém, uma mudança vem atrás de outra. Com o despacho que determinava a citação se interrompia o prazo prescricional e passava-se a contar desde o início.

Mas aí pensa-se nos Conselhos Profissionais, com a edição da lei 12.514/2011. As sentenças, fundadas na prescrição, foram muitas pelo pouco que se compreendia à época. Hoje, apesar de haver magistrados aplicando o princípio da equidade¹⁹,

¹⁹Segundo Debora da Silva Roland, “[...] nem sempre a relação entre a lei e o caso concreto é uma relação constante e imutável. O legislador, ao elaborar a lei, pretende que aquele texto represente os padrões de conduta das pessoas, que a norma reflita o comportamento médio do homem, ou ao menos o mais freqüente.

conjuntamente com o da legalidade e o da *actio nata*²⁰, nota-se que a legislação tributária precisa se adequar. Se o rol de interrupções do parágrafo único do art. 174 não fosse um rol taxativo, interromper-se-ia o prazo prescricional das anuidades que aguardam o acúmulo de 4 (quatro) vezes seu valor, passando a fluir só a partir disso.

Levanta-se essa questão não por estar errada sua aplicação, mas para demonstrar que se for para agir com um legalismo extremo, a lei supramencionada, não tem motivo de ser, visto que não há adequação para ela, o que tem gerado é a perda de receita para o fisco.

Noutro ponto, pode-se verificar com a análise dos julgados trazidos no capítulo anterior a respeito do IPVA e do IPTU. Aparentemente os prazos se confundem, tendo em vista que vencido o carnê sem o efetivo pagamento, poderá o fisco inscrever em dívida ativa e executar. Repare-se que o carnê é a notificação. Uma interpretação equivocada, como analisado antes.

Vê-se que a prescrição tem sido o destino direto do crédito tributário, em razão da existência de entendimentos divergentes e má aplicação dos diplomas legais cabíveis nos casos apreciados.

Ante o exposto, de forma a demonstrar como esses casos atípicos ocorrem na prática forense, e como influenciam na arrecadação da Fazenda Pública, passa-se a analisar o entendimento jurisprudencial atual na esfera estadual, na segunda instância, tanto no Tribunal de Justiça quanto no STJ; bem como, na esfera federal, delineando entendimentos de magistrados no primeiro grau e turmas no Tribunal Regional Federal da 4ª região.

Todavia, nem sempre isso ocorre, afigurando-se uma realidade discrepante em relação ao preceito legal. Quando isso ocorre, cabe ao juiz aplicar a lei segundo sua forma de ver e entender o fato, ou melhor, deve interpretar a lei levando em consideração o fato e aplicá-la. Pensa-se assim, em equidade, na concretização do ideal de justiça ao caso concreto. De forma sucinta, Aliomar Baleeiro afirma que “pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto”. (ROLAND, 2016)

²⁰“Actio nata” – ação ajuizável. Segundo o princípio da “actio nata”, a ação só nasce para o titular do direito vulnerado quando este toma ciência da lesão daí decorrente, iniciando-se a partir de então, o curso do prazo prescricional.

3. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA PRESCRIÇÃO NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

“O direito não socorre aos que dormem, porém, deve amparar aqueles que estão bem acordados.”

(Rodrigo Fernandes)

Em regra, a lei estabelece o marco de incidência de cada instituto legal em cada ramo do direito. Todavia, há exceções. O que não é diferente para os institutos da prescrição e decadência no direito tributário.

Na última década, ocorreram diversos casos que obrigaram o Judiciário a reanalisar posicionamentos já consolidados. Por sua vez, essa reanálise não ocorreu de forma geral, ou seja, não foi firmada tese capaz de vincular os juízos de origem.

A título de exemplo, a lei 12.514/2011²¹, já mencionada anteriormente, editada também para estabelecer um teto de fixação de valores de anuidades, em seu art. 8º, firmou requisito para o ajuizamento de ação de Execução Fiscal, o qual possibilitou seu ingresso apenas com o acúmulo da soma de quatro anuidades.

Por se tratar de tema recente, a jurisprudência ainda não se uniformizou de forma a adequar a referida lei ao CTN, bem como a lei de Execuções Fiscais (lei 6.830/80), gerando assim uma preocupação quanto a possível não arrecadação dos créditos tributários devidos por seus inscritos inadimplente, e consequente declaração da prescrição, uma vez que as normas gerais de direito tributário, aparentemente, não se enquadram para a presente situação.

Outro caso, por exemplo, seria o marco inicial da decadência, que reflete diretamente na prescrição, ou até mesmo o marco da inicial da prescrição, que ainda gera muita discussão na jurisprudência pátria.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) a partir dos recursos repetitivos tem buscado pacificar os temas controvertidos, decidindo e sumulando para vincular os juízos de 1º instância, adequando seus julgados, gerando assim maior segurança jurídica.

²¹Foi declarada a constitucionalidade da lei n. 12.514/2011 (ADI 4697 e ADI 4762).

Já o Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª região passa por uma situação bem peculiar no momento, principalmente no que diz respeito às anuidades cobradas por conselhos profissionais. As Turmas deste tribunal normalmente não firmam o mesmo entendimento, e esse é um dos pontos que vem gerando preocupações para os gestores dessas entidades de classe.

Passa-se a seguir a verificar posicionamentos atuais, repetitivos na jurisprudência, em especial nos julgados do TRF da 4ª região que tratem ou influenciem na declaração de prescrição de alguns tributos. Os posicionamentos abordados trarão uma visão geral da forma de disciplinar determinado conteúdo em que a própria lei deixe lacunas.

3.1 Entendimentos jurisprudenciais

Quanto ao termo inicial da prescrição, a quarta Turma do TRF-4 firmou entendimento levando em consideração o encerramento do procedimento administrativo de notificação.

Primeiramente, verifica-se a decisão do agravo de instrumento n. 5027030-14.2016.404.000, interposto por profissional em face da decisão nos autos da execução fiscal que rejeitou a exceção de pré-executividade suscitada a fim de descaracterizar a CDA acostada pelo Conselho Profissional. Alegou a agravante que restou ausente a regularidade de inscrição hábil a viabilizar a formação válida do título executivo, uma vez que não houve comprovação do envio do carnê de cobrança para o respectivo pagamento.

No juízo *a quo*, a excipiente alegou ausência de notificação do lançamento, e consequentemente pugnou pela nulidade da CDA por ausência dos requisitos legais. Em resposta, o excepto afirmou que a excipiente teve ciência, tanto que se manifestou junto a ele. Defendeu a higidez da CDA e a inexistência da prescrição.

Fundamentou-se então em decisão acerca da notificação do lançamento, que por estarem sujeitas as anuidades ao lançamento de ofício, a notificação poderia ser feita de forma simplificada, não havendo necessidade de procedimento administrativo prévio. Entendeu-se que a CDA por gozar de presunção de liquidez e certeza, e por se assentar na presunção de legitimidade do processo administrativo, presume-se que o carnê foi

efetivamente encaminhado a excipiente antes da constituição do crédito. Tinha a executada o ônus de provar o contrário, mas não o fez.

Continuamente, manifestou-se acerca da suposta ocorrência da prescrição alegada. Como a temática foi objeto de Recurso repetitivo, como pode se verificar a partir da análise do REsp 1.120.295/SP, entendeu-se que com base no art. 174. I, do CTN, conjuntamente ao §1º, do art. 209 do CPC, o despacho que determina a citação interrompe a fruição do prazo prescricional, devendo então retroagir à data da propositura da ação. Deve se verificar que o termo inicial do prazo prescricional é o encerramento do processo administrativo. Logo, verificou-se que no caso em análise incorreu a prescrição.

Quanto ao argumento da nulidade da CDA, este deixou de prosperar, pois verificada a existência dos requisitos determinados pelo art. 202 do CTN, bem a existência dos elementos destacados no §5º, do art. 2º, da LEF, que conferem a CDA presunção certeza, liquidez e exigibilidade.

Por fim, restou rejeitada a exceção de pré-executividade pelos motivos expostos.

Esta foi parte da decisão proferida na Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região pela Relatora Vivian Josete Pantaleão Caminha em 20 de outubro de 2016.

No que diz respeito a notificação do sujeito passivo, para concretizar o lançamento e dar eficácia a CDA, verificou-se na decisão a defesa da utilização do próprio carnê de pagamento como forma de notificação do sujeito Passivo. O que é discutível, tanto que há outras turmas que tomam por necessária a emissão de documento de notificação específico antes do lançamento, o que se fosse num caso semelhante ao mencionado acima, de fato restaria acolhida a exceção de pré-executividade, uma vez que declarada a nulidade da CDA por falta de cumprimento de requisito legal.

Veja-se outra hipótese, quando a diferença não declarada pelo sujeito passivo, quando se tratar de lançamento por homologação, deverá ser lançada de ofício pela Fazenda no prazo de 5 (cinco) anos. Constituído o crédito e não executado, recai-se na vala prescritiva. A Segunda Turma do TRF da 4ª Região, de forma acertada firmou entendimento quando da compensação não declarada, e não impugnada em tempo hábil, o poder do fisco lançar e cobrar, não o fazendo, e gerando a prescrição ao seu crédito.

A relatora Cláudia Maria Dadico, em 26 de outubro de 2016, no AC 5039929-69.2011.404.7000, defendeu que quando eivado de irregularidade o ato compensatório, o fisco tem o dever de lançar de ofício a diferença não fiscais apuradas no prazo estabelecido em lei. Assim, julgou prejudicada a pretensão do fisco na cobrança do tributo, pois decorrido mais de 5 (cinco) anos da data de entrega da declaração ou documento não aceito.

Reforçou no julgado que seria dispensável o lançamento, à época, se o fisco houvesse dada a compensação como não declarada. O que não foi feito dando abrindo espaço para a incidência da prescrição.

Nos últimos 5 (cinco) anos, houve diversos julgados em primeira instância, declarando a “prescrição de créditos tributários”, quando impugnada a CDA e intimada a Fazenda pública, deixou de comprovar a notificação do sujeito passivo acerca do lançamento. A 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª região, vem decidindo da seguinte forma:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ANUIDADES. NOTIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE. A prova da regular constituição do crédito tributário (notificação do contribuinte para o pagamento das anuidades devidas a conselho de fiscalização profissional) não é exigida para o ajuizamento da execução fiscal, para o que basta a inicial acompanhada da certidão de dívida ativa (artigo 6º da Lei 6.830/80). Precedentes da corte. (TRF4, AC 5015053-90.2015.404.7200, TERCEIRA TURMA, Relator RICARDO TEIXEIRA DO VALLE PEREIRA, juntado aos autos em 10/11/2016)

No mesmo sentido, decidiu a Quarta Turma sobre ser desnecessária a comprovação de notificação para o ajuizamento da ação de Execução fiscal.

O relator Cândido Alfredo S. Leal., em 29 de outubro do ano corrente, após analisar o AG n. 5038196-43.2016.404.0000, atendendo o pedido de tutela antecipada recursal, decidiu pelo prosseguimento do processo executivo, sem a necessidade de juntada de comprovante de notificação administrativa.

A decisão de 1º grau havia determinado que o exequente trouxesse aos autos comprovante de notificação do sujeito passivo para pagamento ou impugnação, o qual não comprovado, ensejaria na declaração da nulidade da CDA, invalidando o título executivo, e consequentemente extinguindo a ação de execução fiscal. Insatisfeito, o exequente

agravou da decisão, alegando que a obrigação de comprovar a não ocorrência da notificação é da parte executada, que atendido o comando do art. 202 do CTN, a CDA é documento suficiente para dar base à execução. E foi o motivo para postular a tutela antecipada recursal.

Cumpre citar parte da fundamentação do relator supramencionado, ao afirmar que

“que o comprovante de notificação administrativa da parte executada para o pagamento do débito ou impugnação administrativa não constitui elemento essencial ao ajuizamento da execução, sendo o suficiente a inicial ser instruída apenas com a Certidão da Dívida Ativa. Ademais, a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de certeza e liquidez, que pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite, nos termos do artigo 3º. da Lei nº. 6.830/80: Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite. Assim, é dispensável a juntada do comprovante de notificação quando do ajuizamento da execução fiscal, cabendo ao executado demonstrar eventual inexigibilidade do título [...]”.

Vislumbra-se com esta decisão, que vêm se retomando a ligação entre as legislações tributárias, bem como o atendimento a essência da finalidade de um título executivo extrajudicial, qual seja o ingresso em juízo sem maiores discussões acerca da constituição do crédito. Se há uma Certidão de Dívida Ativa, que por força de lei é dotada de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, qual seria a razão de pedir a comprovação de um documento que goza de fé pública? Não há hipótese para tanto.

Corrobora-se tal entendimento com outro julgado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. JUNTADA DE COMPROVANTE DE NOTIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA. DESNECESSIDADE. RECEBIMENTO DA INICIAL. 1. O comprovante de notificação administrativa da parte executada para o pagamento do débito ou impugnação administrativa não constitui elemento essencial ao ajuizamento da execução, sendo o suficiente a inicial ser instruída apenas com a Certidão da Dívida Ativa. 2. É

dispensável a juntada do comprovante de notificação quando do ajuizamento da execução fiscal, cabendo ao executado demonstrar eventual inexigibilidade do título. 3. Agravo de instrumento provido para, confirmando a decisão inicial, determinar o prosseguimento do processo executivo, sem a exigência de juntada de comprovante de notificação administrativa. (TRF4, AG 5031473-08.2016.404.0000, QUARTA TURMA, Relator CANDIDO ALFREDO SILVA LEAL JUNIOR, juntado aos autos em 28/10/2016)

Pois bem. Quanto à grande inovação da lei 12.514/2011, percebe-se que a Fazenda Pública tem sido a maior afetada com o teor desta, principalmente quando se trata da impossibilidade de cobrança de seus créditos, em decorrência da declaração de prescrição de créditos tributários lançados e que tenham atingido seu quinquênio no aguardo da cumulação da somatória de 4 (quatro) anuidades.

Observe-se entendimento predominante nos juízos de origem da 4ª região, que se confirmam em determinadas Turmas do TRF – 4ª Região, ao declarar a prescrição de três anuidades anteriores a edição da Lei 12.514/2011.

Observe-se a ementa infra mencionada:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. PRESCRIÇÃO DAS ANUIDADES DE 2007 E 2008. NULIDADE DA CDA. ANUIDADES DE 2009, 2010 E 2011. LEI Nº 6.994/1982. LEI Nº 11.000/04. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. AUSENTE FUNDAMENTO LEGAL PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. ANUIDADE DE 2012. ART. 8º DA LEI Nº 12.514/2011. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE. NATUREZA PROCESSUAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO.

Esta foi extraída do julgamento da Apelação Cível 5017302-14.2015.404.7200, realizado pela relatora Maria de Fatima Feitas Labarrère, em 17 de março de 2016.

Sob o fundamento de respeito ao princípio da legalidade tributária, aplicou-se, nos exatos termos do artigo 174 do CTN, a incidência do instituto da prescrição. Uma vez que decorridos cinco anos da constituição do crédito, é certa a declaração da prescrição.

No caso dos autos supramencionados, o exequente acostou CDA referente às anuidades de 2009, 2010 e 2011, e estas, por dizer respeito ao valor fixado por resolução, foram declaradas inexigíveis, enquanto a anuidade de 2012, por ter sido fixada com base

na lei n. 12.514/2011, restou apta à ação executória. Por sua vez, não acumulada a somatória de quatro anuidades, restou extinta por falta de interesse de agir, em decorrência da ausência de interesse processual.

Ressalta-se apenas a título de pontuação que a anuidade é um tributo (Contribuição especial corporativa), e como todo tributo, o valor deve ser fixado por lei. E é o que a lei n. 12.514 faz, suprimindo uma lacuna histórica.

Esse é o tipo de julgado que vem causando “calafrios nos Conselhos Profissionais”, uma vez que até antes da edição da lei supramencionada, as ações de execução fiscal, devidamente instruída com Certidão de Dívida Ativa, dizendo o montante devido com base em anuidades fixadas por resoluções, eram admitidas e processadas pelo juízo. E isso ocorreu por anos, ainda que houvesse discussão acerca da constitucionalidade do ato (o que hoje não é mais problema visto que foi declarado inconstitucional), as ações de execução fiscal tramitavam perante os juízos, gerando assim, uma dita segurança jurídica.

A extinção dos créditos tributários oriundos de anuidade de Conselhos Profissionais sob tal alegação é motivo de preocupação, uma vez que a aplicação dos comandos da lei 12.514/2011 devem passar a ocorrer da sua edição com anuidades futuras, não prejudicando a entidade com a extinção pontual das anuidades inadimplidas anteriormente a edição da referida lei.

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª região firmou entendimento acertado, apesar de não ser predominante, ao fixar como marco inicial da prescrição nos casos em que incida o art. 8ª da lei 12.514/2011, no qual aguarda-se restar satisfeita a quantia equivalente a somatória de 4 (quatro) anuidade para início da contagem.

In verbis:

PROTESTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. ANUIDADE. ART. 8º DA LEI Nº 12.514/11. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO. DIVERGÊNCIA. DATA DA CONSTITUIÇÃO DE CADA ANUIDADE. DATA EM QUE RESTAR SATISFEITA A QUANTIA EQUIVALENTE A 4 (QUATRO) VEZES O VALOR DA ANUIDADE. INTERESSE PROCESSUAL. 1. No caso em comento, foi julgado extinto o feito, sem o exame do mérito, com fundamento na ausência do interesse processual do COREN/RS, já que, enquanto não fosse atingido o valor das 4 anuidades, sequer teria iniciado o prazo prescricional. 2. Consoante jurisprudência da

1ª Turma deste Tribunal, o prazo prescricional somente teria início após ser atingido o patamar necessário para o ajuizamento da ação executiva, de modo que, antes de ser alcançada a quantia exigida, não se poderia falar em início do lapso prescricional. Em sentido diverso, são citados julgados da 2ª Turma. 3. Existindo divergência jurisprudencial, resta caracterizado o interesse processual do ora recorrente em buscar o Poder Judiciário com o objetivo de interromper o prazo prescricional. 4. Apelação provida. (TRF4, AC 5001708-90.2016.404.7113, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, juntado aos autos em 13/10/2016)

O relator Joel Ilan Paciornik decidiu no mesmo sentido no Ag em Agravo de Instrumento n.5014710-63.2015.404.000, e esclareceu que no momento em que os Conselhos Profissionais ficam impossibilitados de propor ação enquanto não atingirem a soma de quatro anuidades, também não sofrerão com a fluência do prazo prescricional. Observe-se a ementa do julgado mencionado, *in verbis*:

TRIBUTARIO. AGRVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO NÃO OCORRÊNCIA. CONSELHO PROFISSIONAL. ART. 8º, LEI Nº 12.514/2011 estabelece um requisito para o aforamento da execução fiscal promovida pelos conselhos profissionais, qual seja “os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente”. 2. No momento em que o Conselho Profissional não pode propor a execução até que seja atingido o patamar estabelecido, também não pode ser considerada a fluência da prescrição para cada anuidade. Consolida-se, deste modo, o termo a quo para o início da contagem do prazo prescricional a partir da constituição do crédito da quarta anuidade, somada às três anteriores. 3. Agravo legal provido (TRF4 5014710-63.2015.404.0000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, juntado aos autos em 18/06/2015)

Pelo exposto, visível resta a divergência de entendimentos acerca de matérias extremamente próximas, se não iguais, entre as Turmas do Tribunal Regional Federal desta região.

Sobre a constituição do crédito tributário e marco inicial da contagem do prazo prescricional, o STJ tem entendimento consolidado, no que diz respeito ao IPVA. A propósito, leia-se a ementa abaixo mencionada:

AGRAVO INTERNO. EXECUÇÃO FISCAL. IPVA. PROCESSUAL CIVIL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 543-C DO CPC: APLICAÇÃO APENAS ÀS CORTES DE SEGUNDA INSTÂNCIA. NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO DE OFÍCIO, TAL COMO O IPVA, A PRÓPRIA REMESSA DA NOTIFICAÇÃO PARA PAGAMENTO CONSTITUI O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, MOMENTO EM QUE SE INICIA O PRAZO PRESCRICIONAL PARA SUA COBRANÇA JUDICIAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO DESPROVIDO.1. O Tribunal de Origem consignou que não há nos autos comprovante da efetiva notificação do contribuinte, prova que cabia à agravante realizar, com vistas a afastar a prescrição. Assim, não há como considerar que a Fazenda Pública constituiu seu crédito tributário dentro do prazo decadencial, porque a notificação do sujeito passivo é requisito para a constituição definitiva do crédito, nos termos do artigo 145 do Código Tributário Nacional.2. **O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firme de que nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, tal como o IPVA e o IPTU, a própria remessa, pelo Fisco, da notificação para pagamento ou carnê constitui o crédito tributário, momento em que se inicia o prazo prescricional quinquenal para sua cobrança judicial, nos termos do art. 174 do CTN.**3. Destaca-se que a afetação de tema pelo Superior Tribunal de Justiça como representativo da controvérsia, nos termos do art.543-C do CPC, não impõe o sobrestamento dos Recursos Especiais que tratem de matéria afetada, aplicando-se somente aos Tribunais de segunda instância. A propósito: AgRg no REsp. 1.441.173/RS, Rel.Min. OG FERNANDES, DJe 4.2.2015, e AgRg no Ag 1.422.449/PE, Rel.Min. ROGERIO SCHIETTI CRUZ, DJe 19.12.2014.4. O Tribunal de origem julgou nos moldes da jurisprudência pacífica desta Corte. Incidente, portanto, o enunciado 83 da Súmula do STJ.5. Agravo interno não provido.(AgInt no AREsp 887.406/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/10/2016, DJe 28/10/2016)

O julgado supracitado vem apenas demonstrar a verificação do marco inicial da contagem do prazo prescricional do IPTU e IPVA. Visualiza-se aqui a fluência apenas do prazo prescricional.

No mesmo sentido, recente julgado do STJ afirma que a constituição do crédito tributário decorrente do IPTU e IPVA se dá com o vencimento do carnê, e consequentemente, o prazo prescricional passa a fruir deste. Leia-se:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.VENCIMENTO DO TRIBUTO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.O entendimento firmado encontra amparo na jurisprudência do STJ, firmada no sentido de que o IPTU e o IPVA, por constituírem tributo por lançamento de ofício, têm como termo inicial para a contagem do prazo prescricional a data do vencimento do tributo.

Aplicação da Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1551865/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2015, DJe 16/10/2015)

Tratou sucintamente o Superior Tribunal de Justiça acerca do termo inicial da prescrição dos tributos IPTU e IPVA. Leia-se:

TRIBUTÁRIO. IPVA. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO TRIBUTO.PRECEDENTES. TESE RECURSAL DIVERGENTE DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. REVERSÃO DO JULGADO. SÚMULA 7/STJ. ARRENDAMENTO MERCANTIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ARRENDANTE. LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF. CONGRUÊNCIA COM JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83/STJ.1. À luz da jurisprudência do STJ, o termo inicial da prescrição com relação aos tributos lançados de ofício, tais como IPVA e IPTU, é a data de vencimento do tributo.2. A recorrente, ora agravante, inova suas razões aduzindo que, fixando como termo inicial da prescrição do IPVA a data de vencimento do tributo, na hipótese dos autos o vencimento teria ocorrido em março de 2003, o que não foi em momento nenhum levantado, e ainda se contrapõe ao consignado pelo Tribunal de origem, que, estabelecendo o fato gerador como marco para constituição do crédito, a teor do disposto no art. 173, I, do CTN, somente teria efetivado o lançamento em 2008, dentro, portanto, do prazo decadencial, que se iniciou em 1º/1/2004 e somente findaria em 31/12/2008.3. Constituído o crédito, iniciou-se o prazo prescricional, o qual foi interrompido com o ajuizamento da ação, ocorrido ainda no ano de 2008, o que afasta a possibilidade de declaração da prescrição.4. Outrossim, a reversão do julgado para reconhecimento da prescrição, em especial que o vencimento do tributo ocorreu em março de 2003, demandaria incursão na seara fática dos autos, inviável na via estreita do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ.5. A responsabilidade solidária do recorrente decorreu de análise da legislação local, o que torna o acórdão recorrido insuscetível de modificação, ante o óbice da Súmula 280/STF.6. Ademais, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, no arrendamento mercantil, a arrendante, como possuidora indireta do veículo arrendado, é responsável solidária pelo pagamento do IPVA.Agravo regimental improvido.(AgRg no REsp 1566018/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/2015, DJe 01/12/2015)

A temática sobre o IPVA e IPTU por serem considerados temas de grande relevância e de grande divergência no âmbito jurisprudencial, foi indicado para apreciação perante o STJ em Recurso Repetitivo a fim de se firmar entendimento consolidado. E foi o que se fez, ao menos no que diz respeito ao IPVA.

O STJ, em Recurso Especial Repetitivo, firmou tese acerca do marco inicial da prescrição do IPVA após sua constituição. O ministro relator Gugel de Faria, no REsp 1320825/RJ publicado em 17 de agosto de 2016, afirmou que no início de cada exercício o IPVA é lançado e constituído, com a devida cientificação do contribuinte através de boleto, carnê, ou qualquer outro meio idôneo. Após o vencimento do instrumento de cobrança, passa-se a contar do dia seguinte o prazo prescricional, sendo que neste período poderá a Fazenda pública pleitear judicialmente.

A adequação dos marcos iniciais dos prazos prescricionais e decadenciais, bem como uma uniformização de entendimento acerca destes é medida que se impõe, a vista que se persistir uma análise destoante dos comandos do CTN e da LEF sem adequação para aqueles casos que restaram sem amparo legal, tornar-se-á comum a sensação de insegurança jurídica perante a expectativa nas decisões extintivas do crédito tributário.

3.2 A interpretação deficitária acerca do artigo 174 do CTN

O artigo 174 afirma que o crédito tributário se extingue em cinco anos a contar da sua constituição definitiva, conforme se pode verificar na subseção anterior.

Entretanto, tem-se observado em alguns julgados uma contagem de prazo um tanto equivocada, que por vezes se torna deficitária para a Fazenda Pública ao observar sua constituição de forma diversa daquela atualmente realizada na prática.

Dessa forma, faz-se necessária esclarecer como ocorre a constituição do crédito, a partir de que momento se verifica o marco inicial da contagem do prazo prescricional, para então se expor e analisar os equívocos encontrados na jurisprudência.

3.3 A confusão acerca do prazo para lançamento e prazo para execução

Rotineiramente vêm sendo julgadas ações de execução fiscal de forma um tanto que equivocada.

O legislador igualmente, para contribuir (ou não), como o intuito de organizar as peças que estão desorganizadas no âmbito do direito tributário, sem o devido cuidado acabou por atrapalhar a forma de arrecadação judicial chave do Estado.

Lembre-se que após a constituição, o crédito será inscrito em dívida ativa para confecção do título executivo para então executar o crédito. Repare-se que são dois atos, tendentes a criar dois momentos de incidência dos institutos objeto do presente trabalho. Antes de lançado o crédito tem-se o prazo decadencial; após, inscrito verifica-se a prescrição.”

O parágrafo acima descreve perfeitamente a confusão feita pela má interpretação da constituição do crédito tributário em si. Afinal, constitui o crédito tributário ao lançar, ao notificar ou ao inscrever? Há na jurisprudência entendimentos e fundamentos capazes de corroborar tais teses.

Apesar de se verificar um esforço dos órgãos jurisdicionais superiores para uniformizar a aplicação dos institutos da prescrição e da decadência, bem como os atos que circunscrevem os referidos, aquilo que irá resolver partirá do legislativo.

Mas veja-se. O ponto central neste tópico perfaz os momentos que se pode falar em lançamento e o momento que se pode falar em execução.

Havia uma tese, já defasada, de que um crédito tributário poderia ter quinze anos de vida, sendo dez de exigibilidade.

Quando verificada a hipótese de incidência de um tributo, o órgão competente terá cinco anos para proceder o lançamento tributário. Esse lapso de cinco anos é o que entende-se por prazo decadencial. Devidamente lançado, tem-se a incidência da contagem do prazo prescricional, que também é de cinco anos. Neste prazo, deverá o fisco inscrever o crédito em dívida ativa, e gerar a CDA, certidão que é o título extrajudicial hábil para ensejar uma Ação de Execução Fiscal. O prazo prescricional continuará rodando fruindo até que ocorra alguma das hipóteses do parágrafo único do art. 174, do CTN.

É a partir deste viés que a jurisprudência deveria seguir. Porém não é o que acontece na maioria das vezes. A existência de novas situações exige novos posicionamentos que não fujam do senso da equidade, sem deixar fugir também, da aplicação do princípio da legalidade, que de forma conjunta, passarão a sensação de segurança jurídica.

CONCLUSÃO

Frente a tudo que foi exposto e analisado no presente trabalho conclui-se que:

a) O crédito tributário só está formal e materialmente constituído após o momento que se utiliza dos procedimentos tendentes a lhe conferir certeza, liquidez e exigibilidade. Isso se dá primeiramente quando da ocorrência do fato gerador nasce uma obrigação tributária e que dessa obrigação decorra o crédito tributário que para alcançar tal status deverá ser constituído, o que só ocorre com o lançamento, dando-lhe liquidez e lhe conferindo certeza, uma vez que obedece às determinações legais. Mas não é o suficiente, para o fim que se buscou no presente trabalho, necessária se faz a inscrição do crédito em dívida ativa. E com essa inscrição se cria o título executivo extrajudicial capaz de ensejar ação de cobrança de um tributo. Esse título chama-se Certidão de Dívida Ativa (CDA) e é a partir dele que se alcança a exigibilidade. A sua confecção deve atender alguns requisitos (art. 202 do CTN) e conter determinados elementos. Não os tendo, o título torna-se inválido.

O lançamento está previsto no art. 145 e seguintes do CTN. A modalidade que convinha estudar era a de ofício, que com base neste seguiu o presente trabalho. Esta modalidade se encontra no art. 149 do CTN, que dispõe também quais as hipóteses de revisão do lançamento de ofício. Todavia, o procedimento que se constitui o crédito deve ser realizado no prazo de 5 (cinco) anos. Se não houver a autoridade administrativa constituído o crédito no referido prazo, verifica-se a incidência do instituto da decadência. A decadência nada mais é do que a perda do direito sobre crédito, uma vez que não foi constituído no prazo previsto em lei.

O prazo decadencial passa a contar da ocorrência do fato gerador.

b) Devidamente constituído o crédito tributário, para se efetuar a cobrança no âmbito judicial, necessária se faz a lavratura do termo de inscrição em dívida ativa, e a posterior extração da CDA. Essa certidão que dará possibilidade de ensejo da competente ação judicial.

A ação judicial para cobrança de créditos tributários ou não tributários é a ação de Execução Fiscal. Essa ação tem lei própria, e prevê os procedimentos a serem adotados pelo juízo quando manejada tal ação.

A CDA tem vínculo direto com a ação de execução fiscal, pois aquela é requisito para propositura desta.

O crédito tributário só poderá ser objeto de ação judicial dentro dos 5 (cinco) anos que a CTN estabelece. Quer dizer que, após a constituição do crédito tributário o prazo para ingresso com a competente ação será de 5 anos. Esse é o prazo prescricional, que nada mais é do que o tempo que a Fazenda Pública terá para pleitear seu crédito em juízo. Transcorrido o prazo, fica impossibilitada de cobrar o referido crédito.

Com todos os requisitos cumpridos ocorre o ingresso da ação de execução fiscal para cobrança do crédito tributário. Por sua vez, tem se visto muito a aplicação dos institutos extintivos da ação de execução fiscal de forma errônea por não se perceber o termo inicial do prazo.

c) A lei estabelece o marco inicial de incidência de cada instituto extintivo. Porém, há exceções. Recentemente foi editada lei que dispõe acerca da fixação de anuidade para Conselhos Profissionais, e nesta, aproveita-se para limitar o ingresso de referido órgão ao judiciário por meio da ação de execução fiscal, apenas quando houver acúmulo da somatória de quatro anuidades. E grande problema se verifica quando se busca delimitar o marco inicial do prazo prescricional das anuidades que aguardam o seu acúmulo a outras para serem executadas.

Ao analisar os entendimentos jurisprudenciais pôde se verificar uma grande divergência de entendimentos acerca da admissibilidade de ações, sobre o marco inicial de contagem de prazo decadencial ou prescricional, acerca da necessidade de comprovação de notificação do sujeito passivo, acerca da condição de procedibilidade da execução fiscal em casos atípicos, entre outros.

Alguns tributos pela prática forense tem marco inicial da contagem do prazo prescricional diferente dos outros, o que não devia ser, tendo em vista que se trata da mesma modalidade de lançamento.

A aplicação dos prazos extintivos torna-se perigosa a medida em que os seus termos não são aplicados exatamente como a lei prevê.

d) quando o judiciário, através dos juízes no exercício de suas funções, efetua um entendimento deficitário em relação a cobrança de tributos, a Fazenda Pública paga por isso.

A criação de legislação que trate sobre ponto que pela praxe tenha aplicabilidade, deve ser editada com cuidado para que haja harmonia entre institutos e procedimentos, para que não resulte na situação do judiciário em relação a lei n. 12. 514/2011.

O crédito tributário quando constituído adquire uma unidade. Quando se analisa a lei 12.514/2011 por exemplo, percebe-se que ele assume um papel de dependência em relação aos outros créditos. Isso por que, apesar de constituído o crédito individualmente (ou não), o pleito judicial só se dará com o acúmulo da somatória de quatro anuidades. Então se for para assumir esse papel, que ao menos possa se utilizar de prerrogativas de interrupção ou suspensão do crédito tributário, o que não se verifica possibilidade no momento, pois se tratam de róis taxativos.

Para que haja uma aplicação efetiva da norma, as legislações devem se entrelaçar e ter coesão, impedindo assim a criação de lacunas na aplicação da norma jurídica, pois de nada adianta a criação de uma lei que regule determinado ponto que não tenha respaldo na norma geral.

d) é crucial que observe-se a necessidade de uniformização de entendimento a respeito dos prazos e momentos de incidência dos institutos da prescrição e da decadência, atendendo ao princípio da legalidade, mas sem afrontar o direito e o dever do Estado de arrecadar. Essa recorrente disparidade de julgamento faz com que a segurança jurídica advinda da lei não passe de mera retórica, ao passo que a aplicação da norma nunca será efetivada da mesma forma que nos demais casos, uma vez que a jurisprudência diverge sobre o que é certo ou errado.

Referências Bibliográficas

ASSOCIAÇÃO DE JUIZES FEDERAIS DO BRASIL. **Exposição de motivos e anteprojeto de lei de execução fiscal.** Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_importadas/EXPOSICaO_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Decadência e prescrição em direito tributário – Concepções Introdutórias em: Decadência e prescrição em direito tributário. Editora MP, 2. ed. São Paulo: 2010.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. **Dispõe sobre Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 19 out. 2016.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 07 dez. 2016.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Institui o Código Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 07 dez. 2016.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em 19 out. 2016.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 07 dez. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. REsp 1320825/RJ, Relator: Min. Gurgel de Faria, DJe de 17/08/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. AgRg no REsp 1551865/SP, Relator: Min. Humberto Martins, DJe de 16/10/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. AgRg no REsp 1566018/MG, Relator: Min. Humberto Martins, DJe de 01/12/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 887.406/SP, Relator: Min. Herman Benjamin, DJe de 28/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Primeira turma. AG 5014710-63.2015.404.0000. Relator: Joel Ilan Paciornik., Publicado em 18/06/2015.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Primeira turma. AC 5017302-14.2015.404.7200. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère, Publicado em 17/03/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Primeira turma. AC 5001708-90.2016.404.7113. Relator: Amaury Chaves Athayde, Publicado em 13/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Quarta turma. AG 5027030-14.2016.404.000. Relator: Vivian Josete Pantaleão, Publicado em 20/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Quarta turma. AG 5038196-43.2016.404.0000. Relator: Candido Alfredo S. Leal Jr., Publicado em 20/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Quarta turma. AG 5031473-08.2016.404.0000. Relator: Candido Alfredo S. Leal Jr., Publicado em 20/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Segunda turma. AC 5039929-69.2011.404.7000. Relatora: Claudia Maria Dadico, Publicado em 26/10/2016.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. Terceira turma. AC 5015053-90.2015.404.72000. Relator: Ricardo Teixeira do Valle Pereira, Publicado em 10/11/2016.

COELHO, Sasha Calmon Navarro – **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14º ed. rev. E atual– Rio de Janeiro: Forense. 2015.

FERNANDES, Rodrigo. **O direito não socorre aos que dormem, porém, deve amparar aqueles que estão bem acordados.** Empório do Direito. Disponível em: <http://emporiiododireito.com.br/o-direito-nao-socorre-aos-que-dormem-porem-deve-amparar-aqueles-que-estao-bem-acordados-por-rodrigo-fernandes/>. Acesso em: 17/12/2016.

GONÇALVES, Carlos Roberto – **Direito Civil Brasileiro**, volume I : parte geral. 7º ed. rev. e atual – São Paulo : Saraiva, 2009.

HARADA, Kiyoshi – **Direito Financeiro e Tributário**. 19º ed. – São Paulo : Atlas, 2010.

Informativo 842 do STF – Constitucionalidade da lei 12.514/2011. Disponível em: <https://dizerodireitodotnet.files.wordpress.com/2016/10/info-842-stf1.pdf> Acessado em: novembro 2016.

MACHADO, Hugo de Brito – **Curso de Direito Tributário**. 30º ed. – São Paulo : Editora Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de – **Curso de Direito Administrativo**. 29º ed. – São Paulo : Editora Malheiros, 2012.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira – **Direito Tributário e Legislação Tributária: anotações de aula** – Florianópolis : Insular, 2014.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macêdo – **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência**. 5º ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

PEIXOTO, Daniel Monteiro – **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário** – São Paulo : QuartierLatin, 2006.

ROLAND, Débora da Silva. **Breves considerações sobre o art. 108 do Código Tributário Nacional.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 33, set 2006. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1256. Acesso em dez 2016.

SABBAG, Eduardo – **Manual de Direito Tributário**. 4º ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2001.

SILVA, Georgiana Konescki Serres da. **Prescrição e decadência para a fazenda pública no Código Tributário Nacional**. 75 f. Monografia – Curso de Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

SILVA, Jose Afonso da – **Execução Fiscal, segundo o novo código de processo civil**. 2ª ed. – São Paulo : Ed. Revista dos Tributais, 1976).